



Contents

IFRS 뉴스레터 2014년 11 · 12월호

최근 국제회계기준 정보

[개정] IFRS 10/IAS 28 : 관계기업 또는 공동기업에 대한 자산의 매각 또는 출자

[공개초안] IFRS 13 : 상장 종속기업, 공동기업 및 관계기업 투자에 대한 공정가치 측정

[토론서] 요율규제의 재무적 효과에 대한 보고

IASB 주요 프로젝트 진행상황

Global 동향

2014년 9월 IASB meeting 기타 논의사항

2014년 9월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 No.41

Uncertain tax position 하에서의 인식과 측정



최근 국제회계기준 정보

2014년 9월 1일부터 2014년 10월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론서(Discussion Paper, "DP")의 주요내용은 다음과 같습니다.

[개정] IFRS 10/IAS 28 : 관계기업 또는 공동기업에 대한 자산의 매각 또는 출자

배경

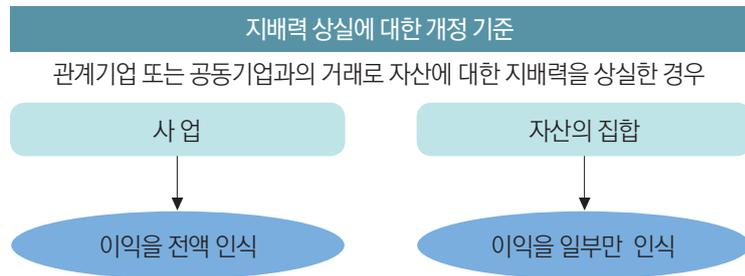
지배기업이 관계기업 또는 공동기업에 종속기업을 매각하는 경우 현행 연결기준서의 회계처리와 지분법 기준서의 회계 처리 간에 차이가 존재하여, 실무적으로 다양한 방법으로 회계처리가 이루어지고 있었다. 이러한 기준서간의 상충을 해결하기 위하여 IASB는 2014년 9월, IFRS 10과 IAS 28의 개정, "관계기업 또는 공동기업에 대한 자산의 매각 또는 출자(Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (Amendments to IFRS 10 and IAS 28))"를 발표하였다.

주요 내용 및 영향

현행 기준서에서는 지배기업이 종속기업을 관계기업 또는 공동기업에 매각 또는 출자하였을 경우, IFRS 10에서는 지배력 상실에 따른 이익을 전액 인식할 것을 요구하였으나, IAS 28에서는 관계기업이나 공동기업에 대한 지분과 무관한 손익까지만 재무제표에 인식하도록 하고 있다.

종속기업의 이전과 관련하여 이슈가 제기되었으나, 개정 기준서는 보다 넓은 범위의 관계기업 및 공동기업에 대한 자산의 이전을 다루고 있다. 개정 기준서에 따르면, 자산의 이전이 IFRS 3 "사업결합"에서 정의하고 있는 '사업'의 정의를 만족할 경우 이익을 전액 인식하도록 규정하고 있다. 반대로, 사업의 정의를 충족하지 않는 자산 또는 자산의 집합을 매각한 경우에는 관계기업이나 공동기업에 대한 지분과 무관한 손익까지만 인식해야 한다.

[개정] IFRS 10/IAS 28 : 관계기업 또는 공동 기업에 대한 자산의 매각 또는 출자



기준서에서는 아래와 같은 사례를 제시하고 있다.

예를 들어, P사는 종속기업 S사(지분율 100%)의 지분을 공동기업(지분율 44%)에게 현금 300에 매각하였으며, 동 거래로 인해 P사는 S사에 대한 지배력을 상실하였다. P사의 연결재무제표에서 S사의 순자산(영업권 포함)금액은 100이라고 가정하면, S사가 사업의 정의를 충족할 경우와 그렇지 않을 경우의 회계처리는 각각 아래와 같다.

S사가 사업일 경우	P사는 지배력 상실에 따른 이익으로 200(300-100)을 인식함.
S사가 자산의 집합일 경우	P사가 공동기업의 44% 지분을 보유하고 있으므로 44%의 이익을 제외한 112((300-100)*(1-66%))를 이익으로 인식함.

최근 개정된 공동영업 지분 취득의 회계처리(IFRS Brief 7/8월호 참조)와 유사하게, 개정된 기준서는 사업의 정의를 기반으로 하고 있다. 사업의 정의 충족여부는 이익의 인식범위를 결정하는 열쇠가 되는 역할을 하고 있다.

한편 개정기준서는 사업의 정의를 충족하지 않는 잔여 지분과 관련하여 새로운 회계처리를 제시하고 있다. IFRS 10에 추가된 예시에 따르면 종속기업 지분의 70%를 기준에 존재하던 관계기업에 매각하는 경우 잔여 30%의 지분에 대해서 공정가치 해당분 만큼 장부금액을 증가시킬 수 있을 것이다.

시행일

개정된 기준서는 2016년 1월 1일 이후 개시되는 회계기간부터 전진적으로 적용하며, 조기적용이 허용된다.

[공개초안] IFRS 13 : 상장 종속기업, 공동기업 및 관계기업 투자에 대한 공정가치 측정

배경

종속기업, 공동기업 및 관계기업의 공정가치를 측정하기 위해 사용해야 하는 회계단위가 투자자산 전체인지 아니면 투자자산을 구성하고 있는 개별적인 주식인지에 대한 다양한 의견이 존재했다. 개별적인 주식을 회계단위로 결정한다면, 보유크기와 관련된 할인이나 할증을 공정가치 측정에 반영 할 수 없지만, 투자자산 전체가 회계단위라면 할인이나 할증을 고려해 주는 것이 적절할 것이다. 이러한 이유로 이 이슈는 공정가치 측정에 매우 중요하게 고려되었다.

상기 이슈를 명확하게 하기 위해서, IASB는 2014년 9월, IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28, IAS 36의 개정 공개초안, '활성시장에 상장된 종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자의 공정가치 측정'(ED/2014/4 Measuring Quoted Investments in Subsidiaries, Joint Ventures and Associates at Fair Value (Proposed amendments to IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28 and IAS 36 and Illustrative Examples for IFRS 13))를 발표했다.

주요 내용

상장된 투자자산의 공정가치는 P×Q

공개초안에 따르면, 투자자산의 회계단위는 투자자산 전체다. 하지만, 투자자산의 공정가치는 금융상품의 상장된 가격(P)과 보유하고 있는 상품의 수량(Q)를 곱하여서 측정해야 한다. 해당 지침은 상장된 종속기업, 공동기업 및 관계기업으로 구성된 CGU의 손상 평가 시 처분부대원가를 차감한 공정가치를 측정할 때에도 적용될 수 있을 것이다.

조정되지 않은 수준 1 투입변수에 근거하여 측정할 때에, 공정가치 측정치가 더 목적적합하며, 객관적이고 입증가능하다고 IASB는 판단하였다. IASB는 이해관계자들에게 P×Q 측정치가 투자자산 전체를 회계단위로 식별하는 것과 일관성이 있는지 여부와 해당 측정치가 재무제표의 이용자에게 가장 유용한 정보인지 여부에 대하여 의견을 요청하고 있다.

공개초안의 잠재적 영향

공개초안이 적용되었을 때에 영향을 받게 되는 분야는 다음과 같을 것으로 예상된다.

Sector	영향
투자기업, 벤처캐피탈 및 유사한 기업	· 재무제표에서 공정가치 측정
모든 기업	· 회수가능액이 처분부대원가를 차감한 공정가치에 근거한 경우 손상차손 계산금액 · 종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자를 공정가치로 측정하였다면, 별도재무제표에서의 공정가치 측정

지배력이나 유사한 할증이 해당 공개초안에 따라 반영되지 않는다면, 공정가치가 더 낮게 측정될 수 있고 결과적으로 인식되는 손익에 영향을 미칠 수 있다.

상장되지 않은 투자자산의 공정가치 측정에 미치는 영향

종속기업, 공동기업 및 관계기업의 회계단위를 전체 투자자산으로 본다는 IASB의 견해는 만약 투자자산이 상장되어 있지 않다면, 공정가치가 전체 투자자산의 거래가격에 기초해야 한다는 것으로 이해될 수 있다. 즉, 시장참여자가 투자자산의 가격을 결정함에 있어 투자자산의 규모를 관련된 특성으로 고려한다면, 투자자산의 규모가 공정가치 측정에 영향을 미칠 수 있을 것이다.

포트폴리오 측정에 대한 추가적인 예시

IFRS 13에서는 특정 요건을 만족하는 경우 시장위험이나 신용위험의 순노출에 근거하여 위험이 상쇄되는 금융자산과 금융부채의 집합으로 공정가치를 측정하는 것을 허용하고 있다. 공개초안은 모두 활성시장에 상장된 상쇄되는 시장위험을 가진 금융상품으로 구성된 집합의 측정을 예시하고 있다. 예시에 따르면, 순위험노출을 구성하는 상품의 수준 1 가격에 근거하여 공정가치를 측정한다. 그러므로 공개초안을 고려할 때, 할인이나 할증을 반영하여 포트폴리오 순노출의 공정가치를 조정하는 것은 적정하지 않다.

IASB에서는 공개초안에 대한 의견을 2015년 1월 16일까지 받을 예정이다.

[토론서] 요율규제의 재무적 효과에 대한 보고

IASB는 2014년 9월, 요율규제활동에 대한 회계처리 내용을 담고 있는 토론서 “요율규제의 재무적 효과에 대한 보고 (DP/2014/2 “Reporting the Financial Effects of Rate Regulation)”를 발표하였다. 이 토론서는 요율규제의 대상이 되는 기업들이 규제자산을 인식할 수 있는지를 결정하기 위한 논의를 담고 있다.

배경

많은 국가의 정부에서는 수도, 전기, 가스과 같은 공익사업을 운영하는 기업들의 공급과 가격결정을 규제하고 있다. 요율규제 대상 사업에서는 요율을 결정할 때에 재화나 용역 제공을 위하여 발생하는 원가 중 일부를 발생하는 기간의 요금에 반영시키지 않고 다른 기간으로 이연하는 경우가 있으며, 이러한 경우 이연되는 원가는 재무보고 목적 상으로는

비용이지만, 요율규제 목적으로는 “자산”으로 인식된다. 현행 IFRS에는 요율규제활동에 대한 별도의 기준이 존재하지 않아 IFRS를 적용하는 기업들은 대부분의 경우 요율규제활동에서 발생하는 자산을 재무제표에 인식하지 않았다.⁽¹⁾

요율규제의 이러한 특성 때문에 요율규제활동에 대하여 별도의 회계처리 규정이 필요하다는 의견이 있었으며, IASB에서는 2008년부터 요율규제활동에 대한 논의를 진행하였다. IASB는 당시의 논의를 바탕으로 2009년에 요율규제활동의 회계처리에 대한 공개초안을 발표하였다. 이 공개초안에서는 요율규제활동에서 발생한 규제자산과 규제부채의 인식을 요구하였다. 그러나 공개초안에 대한 의견수렴 과정에서 요율규제활동과 관련된 근본적인 이슈를 적시에 해결할 수 없다고 판단하여, 2010년 9월 이 프로젝트를 중단하였다. 그 후 2012년 9월부터 요율규제활동에 대한 연구 프로젝트를 다시 시작하였으며, 그 결과 2014년 9월에 토론편을 발표하였다.

토론서에서는 특정 회계처리가 타당하다는 견해를 제시하지는 않았으나, 요율규제활동의 특성이 무엇이며, 요율규제활동에 대하여 정보이용자들이 요구하는 정보가 무엇인지를 검토하고, 요율규제의 재무적 효과를 보고하는 최선의 방법을 결정할 때에 고려할 여러 접근법들을 제시하고 있다.

주요 내용

정의된 요율규제

요율규제로 인하여 발생하는 자산을 재무제표에 반영해야 하는지에 대해서는 많은 논란이 있다. IASB는 요율규제의 형태가 매우 다양한 것이 논란이 발생하는 원인의 하나라고 보고, 토론서에서는 한 가지 유형의 요율규제를 논의의 시작점으로 삼았으며, 이를 ‘정의된 요율규제(defined rate regulation)’라고 정하였다.

‘정의된 요율규제란 요율규제 대상 재화나 용역을 구매하는 고객들의 니즈와 요율규제기업이 재무적으로 자립할 수 있으며, 자본을 유지해야 한다는 니즈의 균형을 맞추는 것을 목적으로 하는 규제활동을 의미한다. 토론서에서는 정의된 요율규제의 특징을 요약하여 제시하고 있다. 정의된 요율규제는 다음과 같은 특징이 있는 “요금결정 체계”를 수반한다.

- 고객들은 요율규제기업으로부터 재화나 용역을 구매하는 것 이외의 대안이 없음
 - 요율규제기업이 제공하는 재화나 용역이 필수재이며,
 - 효과적인 경쟁이 없음
- 요율규제대상 재화나 용역의 품질과 이용가능성을 유지하기 위한 기준이 수립되어 있음
- 요율(가격)을 결정하는 기준이 수립되어 있음
 - 고객에게 안정된 가격으로 필수재를 공급하고
 - 요율규제기업의 재무적 자립을 유지하기 위한 가격
- 요율규제기업과 요율규제자(예를 들어, 정부)에게 구속력이 있는 권리와 의무를 발생시킴

요금결정 체계에서는 다음과 같은 것을 결정한다.

- ‘수익필요금액(revenue requirement)’ - 기업이 정해진 기간 동안 요율규제활동을 수행하는 대가로 받을 수 있는 총 금액
- 규제대상 재화나 용역을 규제대상 기간 동안 공급하고 고객에게 부과할 수 있는 단위당 요금

정의된 요율규제는 기업이 요율규제활동을 수행하면서 “수익필요금액” 만큼의 대가만을 회수할 수 있도록 설계된 것이다. 따라서, 수익필요금액과 실제 고객에게 청구한 금액의 차이는 이연된다.

(1) IASB는 2014년 1월, IFRS 14 “규제이연계정(Regulatory Deferral Accounts)”을 발표하였으며, 이 기준서에 따르면 과거회계기준에 따라 규제이연계정을 재무제표에 인식한 기업들은 IFRS 최초채택 시에 과거에 인식한 항목을 재무제표에 계속하여 인식할 수 있다. 그러나 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업들은 이 기준서를 적용할 수 없다.

재무보고 접근법의 대안

IASB는 정의된 요율규제의 적용을 받는 활동에 대하여 별도의 회계처리 지침이 필요한지를 결정하지 못하였다. 그러나 잠재적으로 적용가능한 회계처리 접근법은 아래와 같다.

구분	주요 사항	설 명
접근법 1	무형자산으로 인식	IAS 38 '무형자산'을 개정하여, 요율결정 체계의 효과를 기업이 인식한 무형자산(요율규제활동의 라이선스)의 장부금액 조정으로 인식
접근법 2	규제 회계처리를 인정	요율규제자가 규제 목적으로 결정한 회계처리가 IFRS에 부합하지 않더라도, 일반목적 IFRS 재무제표에 반영하는 것을 허용
접근법 3	IFRS 규정을 개발	요율규제활동의 원가와 수익의 인식을 이연하거나 현행보다 조기에 인식하는 IFRS 규정을 개발
접근법 4	규제이연계정의 인식을 금지	요율규제활동에 대한 인식 및 측정 규정을 별도로 개발하지 않고, 요율규제의 효과를 설명하는 공시사항을 고려

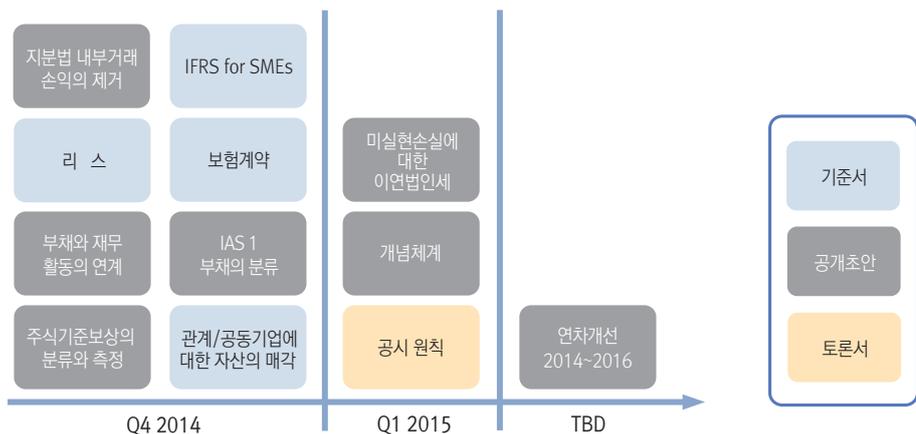
토론서에서는 IASB가 요율규제활동에 대하여 별도의 회계처리 지침을 개발한다면 고려해야 하는 몇 가지 이슈를 소개하고 있다. 예를 들면 아래와 같다.

- 개념체계 프로젝트와의 관계
- 협동조합과 같이, 자율규제(self-regulated) 실체들이 정의된 요율규제에 포함될 수 있는지
- IFRIC 12(민간투자사업), IFRS 15(고객과의 계약에서 발생한 수익), IAS 12(법인세), IAS 20(정부보조금과 정부지원의 공시), IFRS 3(사업결합) 등 다른 기준서와의 관계

IASB는 2015년 1월 15일까지 요율규제의 재무적 효과의 보고에 대한 의견 수렴 절차를 진행한다.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황

IASB가 현재 진행 중인 주요 프로젝트와 기타 기준서 개정작업의 진행계획은 다음과 같다.



I. 2014년 9월 IASB meeting 기타 논의사항

1. 공시프로젝트

IAS 7의 개정

IASB는 현행 기준서 상 현금 및 현금성 자산의 사용 능력에 대한 공시가 충분하지 않다는 의견에 따라, 필요한 경우에는 현금 및 현금성 자산의 사용 능력에 대한 공시를 요구하도록 IAS 7 개정을 제안하기로 잠정적으로 결정했다. 또한, 현금 및 현금성 자산 주제를 공시프로젝트의 일부인 “공시 원칙” 연구프로젝트의 일환으로 연구를 더 진행하기로 결정했다.

2. 보험계약

IASB는 9월 회의에서 2013년 발표한 공개초안 ‘보험계약’에 대한 논의를 계속하였다. 특히, 교육 session에서 배당 요소가 있는 계약에 대해 할인율의 변동에 따른 영향을 기타포괄손익(OCI)을 표시하는 것을 고려하는 이슈를 계속해서 논의했다. Staff은 또한 premium allocation approach와 관련한 결정을 하도록 IASB에 요청했다.

배당요소가 있는 계약에 대한 이자비용의 결정

IASB는 당기손익으로 표시되는 이자비용을 결정하는데 사용되는 할인율과 관련하여 장부수익률 접근법(book yield approach)와 유효수익률 접근법(effective yield approach)를 논의하였고 할인율의 변동효과를 기타포괄손익(OCI)로 표시하는 것에 대해서도 논의했으나 결론을 내리지 못했다.

Premium-allocation approach : 수익인식 형태

IASB는 기업이 보험계약을 회계처리함에 있어 premium-allocation approach를 적용하는 경우, 다음과 같은 방법에 따라 당기손익으로 인식해야 한다고 명확히 했다.

- 시간의 경과에 근거
- 그러나, 위험이 해소될 것으로 예상되는 패턴이 시간의 경과와 유의적으로 차이가 난다면, 발생 보험금과 환급금의 예상되는 시기에 근거

모든 IASB 위원이 해당 결정에 동의했다.

Premium-allocation approach에서 이자비용의 결정

IASB는 기발생부채를 할인하고 할인율 변동의 효과를 OCI에 표시하는 것으로 선택한 기업이 premium-allocation approach를 보험계약에 적용할 때 기발생부채에 대해 당기손익으로 인식되는 이자비용은 기발생부채가 인식되는 날의 고정된 할인율(lock-in rate)을 사용하여야 한다고 잠정적으로 결정했다.

이러한 잠정적인 결정은 기업이 premium-allocation approach를 적용하는 경우 인식되는 모든 손실부담계약 부채에 대한 이자비용의 표시에도 적용될 것이다.

3. 개념체계

IASB는 개념체계에 대한 논의를 계속하였으며, 다음 사항을 결정하였다.

측정 - 측정기준의 선택

- 재무보고의 목적, 유용한 정보의 질적 특성, 및 원가와 효익의 관계를 고려하면 서로 다른 자산과 부채에 다른 측정 기준을 적용하게 될 것임
- 측정기준을 선택할 때에 고려해야 할 요소는 다음과 같음
 - 자산과 부채가 미래 현금흐름에 기여하는 방법. 부분적으로, 수행하는 사업활동의 성격에 따라 결정됨. 그러나 개념 체계에서 특정 사업활동을 언급할 필요는 없음

- 자산과 부채의 특성. 예를 들어, 항목에서 발생하는 현금흐름 변동성의 성격과 정도, 시장요소의 변동이나 또는 기타 내재된 위험에서 기인한 가치 변동의 민감도
- 고려요소의 상대적인 중요도는 상황에 따라 달라질 것임
- 재무상태표와 손익계산서에서 서로 다른 측정기준을 사용하는 것이 사업활동의 성격을 잘 반영하는 경우에는 그 방법을 적용하는 것이 적절함

측정 - 최초 측정

최초 측정에 대한 논의 결과, 토론서의 내용을 다음과 같이 수정하기로 잠정 결정하였다.

- 토론서에서 언급한 세 가지 측정기준(원가기준 측정치, 현행 시장가격, 기타 현금흐름 기준 측정치)을 역사적원가와 현행가치로 대체
- 기준서 수준의 상세한 내용을 제거
- 동일한 가치로 교환하는 경우, 최초 측정의 이슈는 드물다는 언급을 삭제
- 원가와 공정가치는 거래원가가 원가에 포함되지 않거나, 미미한 경우에만 동일하다는 것을 명확히 기술함

일반적으로 최초 측정에 사용된 측정기준은 후속측정에 사용되는 기준과 일관되어야 하지만, 이러한 원칙이 다음을 금지하는 것은 아니다.

- 경우에 따라 현행원가가 최초측정의 간주원가로 사용되는 것
- 제공되는 정보의 목적적합성을 향상시키는 경우에 측정기준을 변경하는 것

자본과 부채

IASB는 부채를 자본으로부터 구분할 때에 부채와 자본의 정의가 갖는 역할에 대하여 논의하였으며, 부채의 정의를 개정해야 할지에 대하여 고려하였다. IASB는 부채의 정의를 수정하지는 않는 것으로 잠정 결론을 내렸다. 이러한 이슈는 2014년 10월에 “자본의 특성을 갖는 금융상품”에 대한 연구 프로젝트에서 논의하게 될 것이다.

자본 - 자본 내의 분류와 회계처리

IASB는 개념체계 내에서는 자본 내의 분류나 회계처리 방법에 대하여 결정하지 않을 것이다.

4. 회계정책 변경과 회계추정 변경의 구분

IASB는 회계정책의 변경 및 회계추정의 변경을 구별하기 위한 기준을 제시할 수 있는 지에 대하여 논의하였다. 2014년 3월에 해석위원회는 추정방법을 변경할 수 있는 상황에 대한 명확한 지침이 있으면 도움이 될 것이라고 판단했다. 해석위원회는 추정방법을 변경하는 것은 그러한 변경으로 신뢰성있고 보다 목적적합한 추정을 제공할 경우에만 가능하다고 판단했다.

IASB는 일차적으로 회계정책의 변경과 회계추정의 변경의 구분은 공시프로젝트의 일부로 논의하는 것이 타당하다고 결론 내렸다.



II. 2014년 9월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2014년 9월의 IFRS IC 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS 개정 진행 중인 사항 관련 논의

(1) [IFRS 5] 매각예정비유동자산과 중단영업 - 처분자산집단의 손상 및 처분자산 집단에 포함된 영업권과 관련된 손상의 환입

해석위원회는 2013년 9월에 논의되었던 아래의 두 가지 이슈에 대하여 논의하였다.

- 처분자산집단의 순공정가치와 장부금액의 차이가 처분자산 집단에 포함된 비유동자산의 금액의 장부금액을 초과할 경우 손상인식 방법
- 처분자산집단의 영업권에 대하여 손상 사건 발생 이후에 동 사건과 관련하여 환입이 발생하였을 경우 손상차손 환입 회계처리 방법

해석위원회는 상기 이슈가 IFRS 5의 기본 원칙에 대한 질문이며, 수 차례 논의에도 불구하고 합의가 되지 않으며, 특히 첫 번째 이슈에 대해서는 과거에도 IASB 스태프 및 위원들 간의 의견이 일치되지 않았으므로 위 두 이슈를 보다 광범위한 IFRS 5 프로젝트에서 논의하는 것이 적절하다고 판단하였다.

(2) [IAS 12] 법인세 - Uncertain tax position 하에서의 법인세 자산 부채 측정

해석위원회는 uncertain tax position 하에서 자산과 부채의 회계처리에 대한 논의를 계속하였다. 2014년 9월의 회의에서 해석위원회는 세무조사의 위험(detection risk)이 uncertain tax position 하의 세무상 자산과 부채의 측정에 반영되어야 하는지 여부에 대하여 논의하였으며, 세무당국의 완전한 정보를 가정하여 세무조사 위험을 100%로 하는 것이 타당하다고 결론을 내렸다.

(3) [IFRIC 14 & IAS 19] 독립된 신탁관리자가 관리하는 확정급여제도에서의 환급

해석위원회는 독립된 신탁관리자가 관리하는 확정급여제도에서 환급이 가능한 것인지, 보다 구체적으로, 다음의 상황에서 초과적립액이 있을 때 기업이 무조건부 환급권이 있는지에 대하여 논의하였다.

- 신탁관리자가 제도의 참여자를 대신하여 행동하는 것이며, 기업과는 독립적인 경우
- 신탁관리자가 제도에서 초과기여금이 있는 경우, 제도를 증액시키거나 연금을 구매함으로써 제도를 정리하는 것을 선택할 수 있는 재량이 있는 경우
- 신탁관리자가 보고기간 종료일에 이러한 권리를 행사하지 않은 경우

논의된 이슈는 이미 근무용역이 종료되어 미래에 근무원가가 발생하지 않고, 따라서 미래기여금의 절감의 효익이 불가능한 경우로 한정되었다.

해석위원회는 2014년 7월 회의에서, 위의 경우 기업은 확정급여자산을 인식하지 않아야 한다고 판단하였으며, 9월 회의에서 다음과 같이 IFRIC 14를 개정해야 한다고 결론을 내렸다.

- 기업이 무조건부 환급권을 근거로 초과적립금을 자산으로 인식할 때에는 제3자가 일방적인 권리가 있는 금액을 포함하지 않음
- 신탁관리자가 연금을 구매하거나 다른 투자결정을 할 수 있는 일방적인 힘은 제도 부채를 결제함으로써 제도를 해산 하는 힘이나 초과적립금을 급여를 증가시키는 데에 사용하는 힘과는 다름
- 기업의 환급요청을 거절할 수 있는 다른 제3자가 없다면 무조건적인 권리가 있는 것임. 그러나 제3자가 제도를 종료 하여 점진적인 부채의 결제를 막을 수 있다면, 기업은 점진적으로 제도부채가 결제된다고 전제하는 경우에 무조건 부 환급권을 가질 수 없음

- 신탁관리자의 의사결정으로 인하여 제도의 개정이나 정산이 발생하는 경우,
 - 정산손익이나 과거근무원가를 계산하여 IAS 19에 따라 손익으로 인식해야 함
 - 자산인식상한을 재검토하고 자산인식상한의 조정은 기타포괄손익으로 인식해야 함

2. IFRS IC Agenda decisions

(1) [IFRS 12] 타 기업 지분에 대한 공시 – 비지배지분이 중요한 종속기업 및 중요한 공동기업 및 관계기업에 대한 공시 (Tentative Agenda Decision)

IFRS 12 “타 기업 지분에 대한 공시”의 문단 12에서는 종속기업에 대한 비지배지분이 보고기업에 중요한 경우 여러 정보를 공시하도록 하고 있으며, 이 공시사항에는 보고기간 동안에 비지배지분에 배분된 당기손익, 누적 비지배지분, 종속기업의 요약재무정보가 포함된다. 해석위원회는 이 공시사항의 작성 기준에 대한 다음의 이슈를 논의하였다.

- (a) 개별 종속기업 별로, 별도재무제표 수준에서 공시해야 하는지
- (b) 종속기업 하위연결실체(subgroup) 수준에서 공시한다면, 지배기업의 연결재무제표에 포함된 금액을 기준으로 공시해야 할지, 아니면 종속기업 연결실체 자체의 재무제표 기준의 금액을 공시해야 할지

종속기업

IFRS 12의 문단 10에서는 연결실체의 활동과 현금흐름에 대해 비지배지분이 갖는 몫을 이해하는 정보를 공시할 것을 요구하고 있다. 이 공시목적에 고려할 때, 중요성은 보고기업의 연결재무제표에 기초하여, 보고기업의 입장에서 평가되어야 한다. 보고기업은 양적 기준과(종속기업의 규모) 질적기준(종속기업의 성격)을 모두 고려해야 한다고 판단하였다.

비지배지분에 배분된 당기순손익 및 누적 비지배지분

해석위원회는 보고기업이 비지배지분에 배분된 당기순손익 및 누적 비지배지분을 공시할 때에는 비지배지분이 유의적인 종속기업에 대하여 세분화된 정보를 공시해야 한다고 판단하였으며, 보고기업은 다음을 결정하여 공시할 정보의 수준을 결정해야 한다.

- 비지배지분이 중요한 하위연결실체 수준에 대해서 공시할지
- 비지배지분이 중요한 하위연결실체 내의 개별 종속기업수준에서 공시할지

종속기업의 요약 재무정보

문단 B10(2)에서는 연결실체의 활동과 현금흐름에 대한 비지배지분의 몫을 이용자들이 이해할 수 있도록 하는 재무정보를 공시하도록 요구하였으며, 문단 B11에서는 내부거래 제거 전의 금액을 공시할 것을 요구하였다. 예를 들어 사업결합을 통해 종속기업을 취득하였을 경우, 취득 회계처리의 영향을 반영하여 공시사항을 작성해야 한다. 요약재무정보를 공시할 때에는 위에서와 같이, 비지배지분이 중요한 하위연결실체 수준에서 공시할지, 아니면 하위실체 내의 개별 종속기업 수준에서 공시할지를 결정하여야 한다.

또한, 해석위원회는 종속기업의 요약재무정보는 문단 B11에 따라 하위연결실체와 다른 종속기업의 내부거래가 제거되기 전의 정보라고 판단하였다.

공동기업 및 관계기업

해석위원회는 공동기업 및 관계기업의 요약재무정보 공시에 대하여도 논의하였으며, 보고기업에게 중요한 공동기업 및 관계기업의 연결재무제표를 기초로 요약재무정보를 공시해야 하며, 해당 공동기업 및 관계기업이 종속기업을 가지고 있지 않다면, 지분법이 적용된 재무제표를 기초로 해야 할 것이다.

상기의 분석에 기초하여 해석위원회는 동 이슈를 공식 안건에 포함하지 않기로 하였다.

(2) IFRS 13 공정가치측정 - 제3자가 제공한 가격의 공정가치 서열체계 (Tentative Agenda Decision)

해석위원회는 어떤 상황에서 제3자가 제공한 가격이 IFRS 13의 공정가치 서열체계에서 수준 1을 충족시키는 지에 대하여 논의하였다. 해석위원회는 제3자가 제공하는 가격에 근거해서 자산이나 부채를 측정하는 경우, 제3자가 가격을 도출하기 위해서 사용한 투입변수의 평가에 따라 공정가치 서열체계 내 분류가 결정된다고 판단했다. 즉, 공정가치 서열체계 내 수준은 공정가치 평가에 사용된 평가방법이 아닌 평가방법에 사용된 투입변수가 우선한다. IFRS 13에 따르면, 기업이 측정일에 접근 가능한 활성시장의 동일한 자산이나 부채의 조정되지 않은 공시가격 만이 수준 1 투입변수를 충족한다. 결과적으로, 해석위원회는 제3자가 제공한 가격에 근거한 공정가치 측정치는 측정일에 접근 가능한 활성시장의 동일한 상품의 조정되지 않은 공시가격에만 근거한 경우에 수준 1로 분류될 수 있을 것이라고 결정했다.

해석위원회는 공정가치 서열체계 분류와 관련한 IFRS 13의 지침이 제출된 이슈에 대해 적절한 결론을 도출하기에 충분하다고 판단하여, 동 이슈를 공식 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

(3) IAS 28 관계기업과 공동기업에 대한 투자 - 펀드매니저의 유의적인 영향력에 대한 판단(Tentative Agenda Decision)

해석위원회는 펀드를 운영하며 펀드에 직접 투자하고 있는 펀드매니저의 경우, 어떤 요소가 있어야 펀드에 대하여 유의적인 영향력을 가지는지를 논의하였다. 특히, 펀드에 직접 투자하고 있는 동시에 펀드를 운영하는 펀드매니저이며, IFRS 10에 의하여 대리인으로 판단되어 펀드를 지배하지 않는 것으로 판단한 상황에서 다음 두 가지의 이슈를 논의하였다.

- 펀드매니저가 펀드를 통하여 유의적인 영향력을 가지는지 여부를 평가해야 하는지
- 평가해야 한다면 평가의 방법

해석위원회는 IFRS 10에 의하여 대리인으로 판단되는 펀드매니저에 대해서도 유의적인 영향력을 평가해야 한다고 판단하였다. 펀드매니저에 대하여 IAS 28의 지침에 따라 유의적인 영향력 평가를 수행하여야 하며, 평가에서 특히 아래와 같은 사항을 고려해야 한다.

- 펀드매니저가 보유한 지분
- 재무 및 영업 의사결정의 참여에 대한 권리가 펀드의 지분을 보유하고 있다는 사실을 고려할 때 유의적인 영향력을 갖게 하는지

해석위원회는 IAS 28에서는 펀드매니저가 유의적인 영향력을 가지는지를 평가할 때, 타인을 대리해서 또는 타인의 이익을 위해 재무 및 영업의사결정에 참여하는 것을 포함할지에 대한 이슈를 고려하지 않았음을 주목하였으며, 결론적으로 해석위원회는 이를 공식 안건에 포함하지 않기로 잠정 결정하였다. 또한 이 이슈는 지분법 프로젝트에서 고려할 것을 IASB에 권고하였다.



〈실무적용이슈 No.41〉 Uncertain tax position 하에서의 인식과 측정

Uncertain tax positions(“UTPs”)는 세무상 처리방법이 분명하지 않은 항목이나, 보고기업과 과세당국과의 미해결된 분쟁에서 발생하는 사항을 통칭할 때 사용하는 용어이다. 일반적으로 UTPs는 세법 상 해석이나 특정 거래에서 세법의 적용이 불확실할 때 발생한다. 예를 들어, 세법에서 연구개발비를 세무상 손금으로 인정하고 있는데, 보고기업이 연구개발비로 지출한 특정 항목이 세법 상 의미하는 연구개발비인지 여부에 대하여 보고기업과 과세당국 간 의견이 불일치할 수 있다.

그러나 IAS 12 ‘법인세’에서 UTPs에 대하여 직접적으로 논의하고 있지 않으며, 불확실한 상황에서 자산 및 부채의 인식과 측정을 규정한 IAS 37 ‘충당부채, 우발부채 및 우발자산’에서 법인세를 적용범위에서 제외시킴에 따라 실무 상 UTPs의 회계처리에 대한 논란이 지속되었다.

2013년 중 IFRS 해석위원회(“IFRIC”)는 과세당국의 세무조사 결과 추가적인 과세액이 발생하였으나 기업이 이에 대해 불복할 의도가 있으며, 확실하지는 않지만 지급될 금액의 전부 또는 일부를 회수할 것으로 기대하는 상황임에도 세법 상 즉시 납부를 요구하여 추가적인 과세액을 납부한 경우에 당기법인세자산의 인식과 관련한 명확한 해석을 요청 받았다. 구체적으로 IFRIC은 납부한 금액을 자산으로 인식하기 위해서 IAS 12 ‘법인세’를 적용하여야 하는지, 또는 IAS 37 ‘충당부채, 우발부채 및 우발자산’을 적용하여야 하는지를 분명하게 해 달라는 요청을 받았다.

IFRIC은 2014년 1월, 5월 및 7월에 상기 요청을 논의하였고, 다음과 같은 결론을 내렸다.

- IAS 12의 문단 12에서 당기법인세자산과 당기법인세부채의 인식과 관련된 지침을 제공하고 있다. 즉, 당기법인세 자산은 지급한 금액(확실한 금액)이 납부될 것으로 예상되는 금액(불확실한 금액)을 초과하는 금액을 자산으로 인식하여야 하며, 지급의 시점이 당기법인세비용에 영향을 미쳐서는 안 된다.
- 법인세와 관련된 우발부채 및 우발자산과 관련하여 IAS 12의 문단 88에서 IAS 37을 참조하도록 한 것은 단지 공시에 대한 지침을 제공하는 것으로서 자산과 부채의 인식과 관련해서는 IAS 12의 문단 12를 적용하여야 한다.

즉, IFRIC에 제기된 질의의 경우 불확실한 상황에서 법인세자산의 인식에 대하여 IAS 37 ‘충당부채, 우발부채 및 우발자산’ 상 자산의 인식기준(Virtually certain, 확률상 95% 이상)이 아닌, IAS 12 ‘법인세’ 상 자산의 인식기준(Probable, 확률상 50% 초과)을 적용하여야 하는 것이 타당하다는 결론을 내린 것이다.

국내의 경우 불확실한 상황에서 법인세자산의 인식에 대한 IFRIC의 결론이 도출되기 전까지 이전에 적용되던 회계기준 및 감독당국 등의 질의회신에 따라 IFRS를 적용하는 상황에서도 실무상 과세당국으로부터 납부한 법인세를 회수할 것이 확실해지는 시점(즉, “Virtually certain” threshold를 적용)에 법인세자산을 인식하고 있었다. IFRIC이 명확한 견해를 표명함에 따라 국내 기업은 불확실한 상황에서 법인세자산의 인식기준에 대한 회계정책의 변경이 요구되며, 이는 원칙적으로 소급적용 하는 것이 타당할 것이다.

한편, IFRIC은 UTPs를 논의하는 과정에서 UTPs를 어떻게 측정하여야 하는지가 중요한 이슈 중 하나라고 보았다. 특히 불확실한 상황에서 적발위험과 확률을 당기법인세자산과 당기법인세부채의 측정에 어떻게 반영하여야 하는 지에 대해서 지속적으로 논의를 진행하기로 결정하였다. 향후 IFRIC에서 UTPs의 측정에 대한 논의의 결과에 따라 국내 기업의 경우 매 보고기간말에 UTPs와 관련된 법인세자산 및 부채를 추정하는 프로세스를 보완할 필요가 있을 수 있다.



Contact us

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

허세봉 전무
T. (02)2112-0212
E. sebhonghur@kr.kpmg.com

노원 상무
T. (02)2112-0313
E. wroh@kr.kpmg.com

현승임 이사
T. (02)2112-0528
E. shyun@kr.kpmg.com

한진희 이사
T. (02)2112-6876
E. jinheehan@kr.kpmg.com

이지원 S.Manager
T. (02)2112-7625
E. jeewonlee@kr.kpmg.com

김정은 S.Manager
T. (02)2112-0495
E. jkim17@kr.kpmg.com

한상현 S.Manager
T. (02)2112-7072
E. shan1@kr.kpmg.com

장재준 S.Manager
T. (02)2112-7896
E. jaejoonjang@kr.kpmg.com

보험계약 내용을 검토해 주신
조형욱 이사님께 감사드립니다.

www.kpmg.com/kr

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2014 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korea memberfirm of the KPMG network of independent, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Korea. KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.